

【新設】（企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される外国法人税の額の計算）

66の6-24の3 措置法令第39条の17の2第2項第2号に規定する「企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される外国法人税の額」の計算については、66の6-21の5前段の取扱いによる。この場合において、66の6-21の6の適用に当たっては、選択適用とされている税額控除規定については、任意に選択することができるものとする。

【解説】

- 1 令和元年度の税制改正において、外国関係会社の本店所在地国等で連結納税やパススルー課税が行われる場合の当該外国関係会社の適用対象金額、租税負担割合、外国税額控除等の計算方法について見直しが行われ、その本店所在地国等の外国法人税（法人所得税）に関する法令の規定のうち「連結納税規定」及び「パススルー課税規定」（以下「企業集団等所得課税規定」という。）を適用しないものとして計算される金額を用いて計算することとされた（措令39の15②⑤、39の17の2②、39の18①）。
- 2 外国子会社合算税制における租税負担割合は、その外国関係会社の所得に対して課される租税の額を当該所得の金額で除して計算した割合とされている（措令39の17の2①）。
そして、租税負担割合の計算上の租税の額は、外国関係会社の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国若しくは地域において課される外国法人税の額とされており、当該外国法人税に関する法令に企業集団等所得課税規定がある場合の外国法人税にあつては、上記1のとおり、企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される外国法人税の額とされた（措令39の17の2②二）。
- 3 本通達の前段では、この「企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される外国法人税の額」の計算は、66の6-21の5前段《企業集団等所得課税規定の適用がある場合の個別計算納付法人所得税額等の計算》の取扱いによることを明らかにしている。
つまり、当該外国法人税の額の基礎となる所得の金額の計算は、66の6-21の2《企業集団等所得課税規定を除いた法令の規定による所得の金額の計算》の「本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定（……企業集団等所得課税規定を除く。……）により計算した所得の金額」の計算と異なるものではないことから、原則として、66の6-21の2の取扱いを準用し、単体納税制度の規定を適用するなどして計算することとなる。また、66の6-21の4《合理的な方法による所得の金額の簡便計算》の取扱いを準用し、簡便的な計算方法により計算することも認められる。このようにして計算された所得の金額に対して、本店所在地国等の単体納税制度の規定を適用して当該外国法人税の額を計算することとなる。
なお、66の6-21の2の取扱いを準用して「基礎となる所得の金額」を計算する場合において、外国法人税に関する法令の規定のうち選択適用とされているものについては、66の6-21の3《企業集団等所得課税規定を除いた法令の規定により計算する場合の取扱い》の取扱いが準用され、原則として、外国関係会社の実際の連結納税又はパススルー課税における申告において行われた選択と同じ選択を行ったものとして「基礎となる所得の金額」の計算を行うことに留意が必要である。
- 4 一方、「企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される外国法人税の

額」の計算において、外国法人税に関する法令の規定に選択適用とされている税額控除規定がある場合には、66の6-21の6《選択適用の規定がある場合の個別計算納付法人所得税額等の計算》の取扱いによらず、当該規定を任意に選択することができる。

これは、①平成29年度の税制改正において、従来は制度の対象外であった租税負担割合が20%以上の外国関係会社が、外国子会社合算税制の対象とされたことにより、内国法人において外国関係会社の租税負担割合を計算する場面が増え、その事務負担が増大すると考えられること、②租税負担割合の計算上の租税の額の計算において、外国関係会社の本店所在地国の外国法人税の税率が所得の額に応じて高くなる場合には、最も高い税率を適用して算定した税額を当該租税の額とすることができる特例が認められていること等を踏まえ、租税負担割合の計算上の租税の額の計算において選択適用とされている税額控除規定に限り、このような取扱いを認めるものである。

したがって、外国関係会社が実際の連結納税又はパススルー課税における申告において、選択適用とされている税額控除規定を適用していたとしても、これを適用しないものとして「企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される外国法人税の額」を計算することができる。

本通達の後段では、このことを明らかにしている。

- 5 ここで、州税等の地方税について、これが外国法人税に該当し、その地方税に関する法令に企業集団等所得課税規定がある場合には、上記3及び4と同様に、企業集団等所得課税規定の適用がないものとして計算することに留意が必要である。

なお、国税だけで適用免除となる税率（外国関係会社の区分に応じて20%又は30%）以上となることが明らかな場合には、地方税の額を計算する実益がないため、これを計算しないとしても差し支えない。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-24の3）を定めている。